



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα, 14/03/2023

Αριθμός Απόφασης: 715

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),  
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2022 ΠΔ/24.11.2022 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., κάτοικος ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΗΣ, οδός ....., Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμ. ..../2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και την από 20/10/2022 οικεία έκθεση ελέγχου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Τη συμπληρωματική έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/25.01.2023 Υπόμνημα.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ. .... ΕΙ 2022 ΠΔ/24.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2021 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μειώθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 57.986,75€ στο ποσό των 42.821,31€ και το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή από το ποσό των 25.000,00€ στο ποσό των 9.834,56€ και προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 19.168,61€ και πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ΚΦΔ ποσού 9.584,31€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 28.752,92€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 20-10-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή για τον έλεγχο αποτέλεσε η με αρ. ..../2022 ηλεκτρονική αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. 25.000,00€, από το πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου από 1-7 - 31-12-2021 το οποίο δημιουργήθηκε λόγω των αγορών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - εισαγωγών. Με βάση την ...../13-04-2022 αρχική εντολή του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διενεργήθηκε έλεγχος ΦΠΑ στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «.....».

Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

- Διαφορά μεταξύ των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών βάσει λογιστικών αρχείων και βάσει των δηλώσεων ως εξής:

Σύνολο φορολογητέων εκροών βάσει λογιστικών αρχείων	1.075.616,61
Σύνολο φορολογητέων εκροών βάσει των δηλώσεων Φ.Π.Α. 3 <sup>ου</sup> και 4 <sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2021	1.044.367,21
<b>Διαφορά φορολογητέων εκροών</b>	<b>31.249,40</b>

Σύνολο φόρου εκροών βάσει λογιστικών αρχείων	115.767,81
Σύνολο φόρου εκροών βάσει των δηλώσεων Φ.Π.Α. 3 <sup>ου</sup> και 4 <sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2021	108.267,96
<b>Διαφορά φόρου εκροών</b>	<b>7.499,85</b>

Ως εκ τούτου ο έλεγχος πρόσθεσε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές το ποσό των 31.249,40€ και στο φόρο εκροών το ποσό των 7.499,85€. (31.249,40€ X 24%)

- Διαφορά μεταξύ των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών βάσει λογιστικών αρχείων και βάσει των δηλώσεων ως εξής:

Σύνολο φορολογητέων εισροών βάσει λογιστικών αρχείων	835.733,70
Σύνολο φορολογητέων εισροών βάσει των δηλώσεων Φ.Π.Α. 3 <sup>ου</sup> και 4 <sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2021	835.022,01
<b>Διαφορά φορολογητέων εισροών</b>	<b>711,69</b>

Σύνολο φόρου εισροών βάσει λογιστικών αρχείων	166.393,29
Σύνολο φόρου εισροών βάσει των δηλώσεων Φ.Π.Α. 3 <sup>ου</sup> και 4 <sup>ου</sup> τριμήνου έτους 2021	166.254,80
<b>Διαφορά φόρου εισροών (Θετική)</b>	<b>138,49</b>

Ως εκ τούτου ο έλεγχος πρόσθεσε στις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές το ποσό των 711,69€ και στο φόρο εισροών το ποσό των 138,49€.

- 44.688 τεμάχια covid tests, τα οποία είχαν παραληφθεί από τον προσφεύγοντα με το INVOICE ...../1.6.2021 συνολικής αξίας 89.376,00€ δεν επεστράφησαν στην προμηθεύτρια «.....» με έδρα στη Ρουμανία, αλλά διακινήθηκαν στην Ελληνική αγορά. Ως εκ τούτου ο έλεγχος πρόσθεσε στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές το ποσό των 89.376,00€ και στο φόρο εκροών το ποσό των 21.450,24€.

- Εξέπεσε Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκε δαπάνη που αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση με το INVOICE ...../20.12.2021 από την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... Η εν λόγω δαπάνη, αφορούσε αγορά 559 εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και 19 κινητών τηλεφώνων καθαρής αξίας 23.010,55€, τα οποία δεν εμπορεύεται. Στο ως άνω τιμολόγιο περιλαμβάνεται πλέον των άλλων και η αγορά ..... Ως εκ τούτου ο έλεγχος αφείρεσε από τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές το ποσό των 23.010,55€ και από το φόρο εισροών το ποσό των 5.522,44€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ανωτέρω η αξία των φορολογητέων εκροών και εισροών και ο φόρος εισροών και εκροών προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.044.367,21	1.164.992,61	120.625,40
Αξία φορολογητέων εισροών	835.022,01	812.723,15	22.298,86
Φόρος εκροών	108.267,96	137.218,06	28.950,10
Υπόλοιπο φόρου εισροών	166.254,71	160.870,76	5.383,95

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. ..../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου . Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθμό ...../2-9-2022 εντολή του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, λόγω οριστικής παύσης της λειτουργίας των τμημάτων ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Αθήνας και Θεσσαλονίκης και τη μεταφορά των αρμοδιοτήτων τους στα ΕΛ.ΚΕ, για τη συνέχιση του ελέγχου του προσφεύγοντος και συντάχθηκε η από 20-10-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1) Αυθαίρετη και αόριστη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι με τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο έγγραφα απέδειξε πλήρως τον ισχυρισμό του ότι τα προϊόντα επεστράφησαν στην προμηθεύτρια εταιρεία στην ....., πλην όμως η ελέγχουσα υπηρεσία έκρινε ότι με τα προσκομιζόμενα έγγραφα δεν αποδείχθηκε η επιστροφή των προϊόντων αυτών και συνεπώς αυθαίρετα και αναπόδεικτα θεώρησε ότι αυτά έχουν διακινήθει στην ελληνική αγορά φορολογώντας τα με ΦΠΑ 24%.

2) Αναφορικά με το τιμολόγιο ...../20.12.2021 από την επιχείρηση ..... αγοράς 559 εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και 19 κινητών τηλεφώνων αξίας 23.010,55€ για τα οποία εκπέσθηκε ο Φ.Π.Α. και τα οποία καταχωρήθηκαν ως λήψη υπηρεσιών, ισχυρίζεται ότι αυτά δεν πωλήθηκαν σε τρίτους αλλά δόθηκαν ως δώρα σε πελάτες γι αυτό και το λογιστήριο τα καταχώρησε ως λήψη υπηρεσιών.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

**«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:**

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:  
αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,  
αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την Πολ. 1201/29.10.1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος» διευκρινίζεται ότι :

«...

Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο

πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

#### 5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ. Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την υπ' αριθ. 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999 εγκύκλιό μας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε.2019/2022 με θέμα « Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912» διευκρινίζεται ότι :

#### **Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ**

##### **α. Γενικά**

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να

διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυνωριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων.

Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

#### **β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011**

Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ.

Συγκεκριμένα: Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δυο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

#### Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

#### Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών

ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού

iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ

#### γ. Ανάλυση του άρθρου 45α του Εκτ. Καν. 282/11

##### Παράγραφος 1

i. Το άρθρο 45α του Εκτ. Καν. 282/11 προβλέπει ότι η προϋπόθεση για την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ, δηλαδή ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ με προορισμό εκτός του εδάφους του,



αλλά εντός της ΕΕ, θεωρείται ότι πληρούται όταν προκύπτουν οι περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 45α, παρ. 1 στοιχεία (α) ή (β).

Επιπλέον, χρήζει αναφοράς ότι εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για το τεκμήριο μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών του άρθρου 45α τότε δεν σημαίνει ότι το μαχητό τεκμήριο λειτουργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Δηλαδή τυχόν μη ύπαρξη του μαχητού τεκμηρίου δεν οδηγεί αυτομάτως στο συμπέρασμα πως τα αγαθά δεν απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν εκτός της χώρας, αλλά ότι πλέον το βάρος της απόδειξης μετατίθεται στον υποκείμενο στον φόρο.

...

#### **ε. Έναρξη ισχύος**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα.

Από τη δημοσίευση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει η υποπερίπτωση γα) της περίπτωσης γ' του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1201/1999 η οποία αναφέρει:

«για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα»

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. 0-409/04, 0-184/05, (0-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του με θοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. 0-409/04. σκέψη 44, καθώς και 0-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. 0-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. 0-

286/94, 0-340/95, 0-401/95 και 047/96, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (0 -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., 0-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, 0-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη 0-395/02 σκέψη 30).

**Επειδή,** σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 του ν.559/1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (Ο.Μ.Κ) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78/ 12-03-1977):  
«Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη. Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορεύς θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη, β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως. γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

δ) τον τόπον και την ημερομηνίαν παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.

ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.

η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.

θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσαι από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.

κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιοδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσις το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.

β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση. γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".

δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.

ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.

στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά.

ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.

3.Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.»

## **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> Ισχυρισμό**

**Επειδή** από την από 20/10/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι, από τον έλεγχο επί των παραστατικών αγορών, που διενεργήθηκε σε δαπάνες διαπιστώθηκε ότι το INVOICE ...../21.6.2021 αφορά πιστωτικό τιμολόγιο που εκδόθηκε από την προμηθεύτρια ..... με έδρα την Ρουμανία για τεμάχια 44.688 covid tests, τα οποία είχαν παραληφθεί από τον προσφεύγοντα με το INVOICE .../1.6.2021 συνολικής αξίας 89.376,00 ευρώ. Για την επιστροφή 44.688 τεμαχίων test covid 19, εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα το με αριθμό ..../22.6.2021 Δελτίο Επιστροφής. Επιπλέον, στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι δεν επεδείχθησαν και δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία σχετικά με την επιστροφή τους (παραλαβή από την προμηθεύτρια εταιρεία, αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου ή φορτωτική ή και βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά).Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν έγινε επιστροφή τους, ότι διακινήθηκαν στην Ελληνική αγορά και τα φορολόγησε με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% (ως αυτά καταχωρήθηκαν στα λογιστικά της αρχεία). Ήτοι:  $89.376,00 \times 24\% = 21.450,00\text{€}$ .

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τα κάτωθι, τα οποία προσκομίζει και στην Υπηρεσία μας με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή:

- Τιμολόγιο πώλησης INVOICE ..../1.6.2021 συνολικής αξίας 89.376,00 ευρώ, της προμηθεύτριας εταιρείας ..... με έδρα την ..... για την πώληση στην εταιρεία τους 44.688 τεμαχίων covid tests μετά των λοιπών συνοδευτικών αυτού εγγράφων.

- Το INVOICE .../21.6.2021 πιστωτικό τιμολόγιο που εκδόθηκε από την προμηθεύτρια ..... με έδρα την Ρουμανία για τεμάχια 44.688 covid tests, τα οποία

είχαν παραληφθεί από τον προσφεύγοντα με το INVOICE ...../1.6.2021 συνολικής αξίας 89.376,00 ευρώ.

- Το με αρ. ..../22-06-2021 δελτίο επιστροφής που εκδόθηκε από την επιχείρηση του για την επιστροφή των άνω 44.688 τεμαχίων αξίας 89.376,00€, λόγω ελαττωματικότητας τους και
- Το έγγραφο διεθνούς φορτωτικής CMR με αποστολέα αυτόν και παραλήπτη και προμηθεύτρια εταιρία ..... τόπο Αποστολής την .....

**Επειδή** ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/25-01-2023 υπόμνημα του, προσκομίζει δήλωση του κ....., διαχειριστή της αλλοδαπής εταιρείας ..... ΕΠΕ με την οποία ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο διαχειριστής της αλλοδαπής εταιρείας επιβεβαιώνει την παραλαβή από την επιχείρηση του, των 44.688 επιστρεφόμενων ειδών του προϊόντος ..... (TEST COVID -19) συνολικής αξίας 89.376,00 ευρώ, συναλλαγή για την οποία η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία εξέδωσε το τιμολόγιο με αριθμό ...../21.06.2021.Επιπλέον, με το ως άνω υπόμνημα ισχυρίζεται ότι με την προσκομιζόμενη δήλωση, απέδειξε πλήρως τον ισχυρισμό του ότι τα ως άνω προϊόντα επεστράφησαν στην προμηθεύτρια εταιρεία στην ..... και άρα η ελέγχουσα υπηρεσία εσφαλμένως έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η επιστροφή των προϊόντων αυτών αλλά αντιθέτως αυθαίρετα και αναπόδεικτα θεώρησε ότι αυτά έχουν διακινηθεί στην ελληνική αγορά φορολογώντας τα με 24%.

**Επειδή** στην έκθεση απόψεων, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

- Από τα όσα ελλιπή αντίγραφα και όχι πρωτότυπα παραστατικά προσκομίστηκαν στον έλεγχο δεν αποδεικνύεται η επιστροφή των 44.688 τεμαχίων test covid 19, αξίας 89.376,00€ στην προμηθεύτρια εταιρία ....., για τα οποία εκδόθηκε από τον προσφεύγοντα το με αριθμό ..../22.6.2021 Δελτίο Επιστροφής.
- Στον έλεγχο δεν γνωστοποιήθηκε ποιος από τους αντισυμβαλλόμενους είχε την ευθύνη για την μεταφορά των υπό κρίση εμπορευμάτων.
- Ο προσφεύγων, αν και όφειλε, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία μεταφορέα, αποδεικτικά στοιχεία αμοιβής μεταφορέα, στοιχεία τιμολόγησης των εξόδων μεταφοράς, στοιχεία αλληλογραφίας, email, γραπτή δήλωση βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά, όπως αυτή προβλέπεται από τον εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, ή άλλα πρόσφορα έγγραφα που να φέρουν βέβαιη ημερομηνία, που να αποδεικνύουν την επιστροφή των επίμαχων συναλλαγών.
- Ουδέποτε τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κάποιο σχετικό αποδεικτικό τραπεζικό έγγραφο, που να προκύπτει η τυχόν επιστροφή εμβάσματος καταβολής ποσού, τιμήματος αγοράς.
- Οι μεγάλες παραλείψεις και παρατυπίες που διαπιστώθηκαν στο άνευ αρίθμησης έγγραφο διεθνούς φορτωτικής ....., αφαιρούν από αυτό την αποδεικτική ισχύ του και ενισχύουν το συμπέρασμα του ελέγχου, περί μη επιστροφής των εμπορευμάτων στην προμηθεύτρια εταιρεία «.....», παρά τα όσα αντίθετα υποστηρίζει ο προσφεύγων. Συγκεκριμένα, το εν λόγω ....., δεν φέρει ημεροχρονολογία σε κανένα πεδίο, ούτε του αποστολέα εμπορευμάτων, ούτε του αυτοκινητιστή-μεταφορέα, ούτε του παραλήπτη. Στο πεδίο δε του αυτοκινητιστή- μεταφορέα δεν υπάρχει κανένα στοιχείο. Ομοίως, στο πεδίο του παραλήπτη δεν υπάρχει κανένα στοιχείο, δηλαδή ούτε σφραγίδα και υπογραφή της εταιρίας «.....» που υποτίθεται ότι της επεστράφησαν τα εμπορεύματα, ωστόσο, το πεδίο

αυτό είναι συμπληρωμένο στο προσκομιζόμενο αλλά ελλιπές ..... σε αλλά πεδία με την προσφυγή του. Συνεπώς, δεν επιβεβαιώνεται ο τόπος Αποστολής την ....., (.....) που ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Επιπλέον, σύμφωνα με όσα αναγράφονται στο CMR, παρατηρείται ότι το με στοιχεία ....., μεταφορικό μέσο φέρεται ότι μετέφερε 76 (ΟΤΝΣ) κιβώτια συσκευασίας βάρους 850 kg, ενώ στο πιστωτικό τιμολόγιο της προμηθεύτριας και στο δελτίο επιστροφής, που εξέδωσαν το βάρος των εμπορευμάτων ανέρχεται στα 1250 kg. Επίσης, αναφέρεται ότι κανένα τιμολόγιο δεν αναγράφεται στο .....

• Σε κανένα στάδιο ελέγχου, αλλά ούτε και με την ενδικοφανή αν και έπρεπε δεν τέθηκαν σε μετάφραση τα προσκομιζόμενα στοιχεία

Επειδή με την με αρ. πρωτ. 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ (ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-12-2022) συμπληρωματική έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής στάλθηκε συνημμένο το από 23/11/2022 απαντητικό, κατόπιν του με αριθμό πρωτ. .... / ΕΞ2022 ΕΜΠ 14-09-2022 αιτήματος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ έγγραφο του τμήματος ΣΤ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΟΥ Φ.Π.Α με θέμα: «Αμοιβαία Συνδρομή με άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. στον τομέα του ΦΠΑ βάσει του κανονισμού Ε.Ε. αρ. .... /2010» της Διεύθυνσης Ελέγχων, αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος «.....», ..... με την ..... επιχείρηση, «.....LT SRL».

Επειδή με το ως άνω έγγραφο η φορολογική αρχή της ..... μεταξύ άλλων, γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή ότι η ..... SRL δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα στα εγγεγραμμένα κεντρικά γραφεία. Προσκόμισαν στην φορολογική αρχή της ....., για το έτος 2021, συμβάσεις αποθήκευσης και φύλαξης που έχουν συναφθεί με τρεις Ρουμάνικες επιχειρήσεις. Επιπλέον, αναφέρεται ότι από τους φορολογικούς ελέγχους που διενεργούνται προκύπτει ότι υπάρχει κίνδυνος ο φορολογούμενος να εμπλέκεται σε συναλλαγές που στοχεύουν σε καταχρήσεις στον τομέα του ενδοκοινοτικού εμπορίου. Επίσης, στάλθηκαν έγγραφα που σχετίζονται με τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα οποία παρασχέθηκαν από τη ..... επιχείρηση.

Επειδή στην με αρ. πρωτ. 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ..... ΕΞ 2022 ΕΜΠ (ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/29-12-2022) συμπληρωματική έκθεση απόψεων του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

• Με το ως άνω έγγραφο η φορολογική αρχή της Ρουμανίας, γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή ότι η ανωτέρω εταιρεία ..... δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα στα εγγεγραμμένα κεντρικά κεντρικά γραφεία και ότι από φορολογικούς ελέγχους που διενεργούνται προκύπτει ότι υπάρχει κίνδυνος ο φορολογούμενος να εμπλέκεται σε συναλλαγές που στοχεύουν σε καταχρήσεις στον τομέα του ενδοκοινοτικού εμπορίου.

• Στο συνημμένο με το εν λόγω έγγραφο από την ..... φορολογική αρχή, άνευ αρίθμησης έγγραφο διεθνούς φορτωτικής ....., διαπιστώνονται μεγάλες παραλείψεις και παρατυπίες και αφαιρούν και από αυτό, όπως και από όλα τα προσκομισθέντα στη φορολογική αρχή ....., την αποδεικτική ισχύ τους, καθιστώντας τα κατασκευασμένα. Συγκεκριμένα, το κατά το δοκούν συμπληρωμένο εν λόγω ....., δεν αναγράφει κανένα τιμολόγιο-παραστατικό, δεν

φέρει ημεροχρονολογία σε κανένα πεδίο, ούτε του αποστολέα εμπορευμάτων, ούτε του αυτοκινητιστή – μεταφορέα, ούτε του παραλήπτη. Στο πεδίο δε του αυτοκινητιστή – μεταφορέα δεν υπάρχει κανένα στοιχείο. Ομοίως, στο πεδίο του παραλήπτη δεν υπάρχει σφραγίδα της εταιρίας «..... SRL» παρά μόνο μια υπογραφή και μάλιστα με μια πρώτη ματιά φαίνεται διαφορετική από την υπογραφή που φέρει στο πέδιο αυτό, το προσκομιζόμενο CMR με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

**Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι τα προϊόντα επεστράφησαν στην προμηθεύτρια εταιρεία στην ..... και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

## **Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό**

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:**

**«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.**

**2.Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:**

...

**ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.**

.....

**4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

**α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,**

**γ)δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,**

**δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,**

**ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»**

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:**

**1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:**

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

**Επειδή** σύμφωνα με την Π.7015/690/27.10.1986 «Καθορισμός της έννοιας των δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων και των προϋποθέσεων εξαίρεσης αυτών από την παράδοση αγαθών.»:

«Αποφασίζουμε

1. Ορίζουμε ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 και του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν. 1642/1986 θεωρούνται:

α) ως δώρα μικρής αξίας, τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό την προαγωγή των επαγγελματικών σχέσεων αυτού και την προβολή της επιχείρησης, εφόσον:

- η αξία κτήσης των προσφερόμενων σ' ένα άτομο αγαθών και σε περίπτωση έλλειψης αυτής, η κανονική αξία αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών τριών χιλιάδων (3.000),

- το αγαθό ή τα αγαθά δεν αποτελούν μέρος μιας διαδοχικής σειράς προσφορών προς το ίδιο πρόσωπο,

- η συνολική αξία των προσφερομένων αγαθών δεν υπερβαίνει σε ένα διαχειριστικό έτος το 1% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για το έτος αυτό,

- τα προσφερόμενα αγαθά δεν είναι του αυτού είδους με τα πωλούμενα, παραγόμενα ή κατασκευαζόμενα από την επιχείρηση.

β) ως δείγματα, τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό, χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό τη διαφημιστική προβολή αυτών, εφόσον:

- είναι όμοια με τα πωλούμενα, κατασκευαζόμενα ή παραγόμενα από την επιχείρηση,

- φέρουν την ένδειξη " δείγμα δωρεάν",

- προσφέρονται σε λογικές ποσότητες με σκοπό να γίνει γνωστή η ύπαρξή τους και να εκτιμηθεί η ποιότητά τους.

2. Εξομοιώνονται με δείγματα τα βιβλία που διανέμονται "τιμής ένεκεν" από συγγραφείς υποκείμενους στο φόρο.

3. Δε δύναται να αποτελούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα οινοπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. Η άνευ ανταλλάγματος διάθεση αυτών, καθώς και κάθε άλλου αγαθού για το οποίο δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 της παρούσης απόφασης, αποτελεί παράδοση και υπόκειται στο φόρο εκτός αν ρητώς απαλλάσσεται από τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου.

4. Το βάρος της απόδειξης ότι τα διατιθέμενα άνευ ανταλλάγματος αγαθά αποτελούν δώρα μικρής αξίας ή δείγματα σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγρ. 1 και 2 της παρούσας, φέρει ο υποκείμενος στο φόρο.

..»

**Επειδή** αναφορικά με το τιμολόγιο ...../20.12.2021 από την επιχείρηση ..... αγοράς 559 εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και 19 κινητών τηλεφώνων αξίας 23.010,55€ για τα οποία εκπέσθηκε ο Φ.Π.Α. ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτά δεν πωλήθηκαν σε τρίτους αλλά δόθηκαν ως δώρα σε πελάτες.

**Επειδή** από την από 20/10/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι, από τον έλεγχο επί των παραστατικών αγορών, που διενεργήθηκε σε δαπάνες διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκε δαπάνη που αφορά την ενδοκοινοτική απόκτηση με το INVOICE ...../20.12.2021 από την επιχείρηση ..... LTD με Α.Φ.Μ. .... Η εν λόγω δαπάνη, αφορά αγορά 559 εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και 19 κινητών τηλεφώνων καθαρής αξίας 23.010,55€. Στο ως άνω τιμολόγιο περιλαμβάνεται πλέον των άλλων και η αγορά ..... Επιπλέον, στην από 20/10/2022 οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η ως άνω αγορά έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως λήψη υπηρεσιών και έχει γίνει εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

**Επειδή** σύμφωνα με την Π.7015/690/27.10.1986 «Καθορισμός της έννοιας των δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων και των προϋποθέσεων εξαίρεσης αυτών από την παράδοση αγαθών» αποφασίστηκε ότι το βάρος της απόδειξης ότι τα διατιθέμενα άνευ ανταλλάγματος αγαθά αποτελούν δώρα μικρής αξίας ή δείγματα σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγρ. 1 και 2 της παρούσας, φέρει ο υποκείμενος στο φόρο.

**Επειδή** το ανωτέρω τιμολόγιο αφορά σε αγορά 559 εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, 19 κινητών τηλεφώνων και ..... καθαρής αξίας 23.010,55€, τα οποία δεν εμπορεύεται και σύμφωνα με την περ. γ παρ.4 του άρθ. 30 του ν.2859/2000 δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.



**Επειδή** το χρεωστικό υπόλοιπο που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στην προσβαλλόμενη πράξη ύψους 19.168,61€ προέκυψε από το διορθωτικό προσδιορισμό της περιόδου 01/07/2021 έως 30/09/2021.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/10/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. .... ΕΙ 2022 ΠΔ/24.11.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της με αριθμ. .... /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Με αριθμό ..... /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2021-31/12/2021

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό υπόλοιπο		57.986,75	42.821,31	15.165,44
Χρεωστικό υπόλοιπο			19.168,61	19.168,61
Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ			9.584,31	9.584,31
Σύνολο φόρου για καταβολή			28.752,92	28.752,92
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	32.986,75	32.986,75	
	Για επιστροφή	25.000,00	9.834,56	15.165,44

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.